



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Steuerberater, vom 14. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes S. vom 12. Jänner 2009 betreffend Umsatzsteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin, einer Import-Export Gesellschaft (in der Folge: Bw.), wurde eine Umsatzsteuernachschau betreffend eine innergemeinschaftliche Lieferung an die Firma Z.M. in Polen im Jahr 2007 durchgeführt und in der Niederschrift, welche als Begründung zum Umsatzsteuerbescheid 2007 angeführt wurde, erfolgte die Feststellung, dass laut vorliegender Ausgangsrechnung Nr. R07-355 vom 10.Juli 2007 an die Firma P. H.U. Z.M. in Polen, UID-Nr. PL111, ein Holzkran „Stepa 6081“ um € 37.833,33 verkauft worden sei. Der Kran sei am 10.Juli 2007 bar bezahlt und abgeholt worden.

In Abholfällen habe der liefernde Unternehmer gem. Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 die Identität des Abholenden festzuhalten. Da dies nicht erfolgt sei, liege keine innergemeinschaftliche Lieferung vor. Die Umsatzsteuer sei deshalb im Ausmaß von 20 % vorzuschreiben.

Im Jahresumsatzsteuerbescheid vom 12.1.2009 wurde dieser Feststellung Rechnung getragen und der Vorsteuerabzug diesen Kran betreffend nicht gewährt. Dagegen wurde am 14.1.2009 das Rechtsmittel der Berufung erhoben und dabei begründend auf die Berufung vom

16.7.2008 Bezug genommen: Es werde auf die Mail des steuerlichen Vertreters an den Prüfer vom 1.7.2008 verwiesen, wo es um den Zeitpunkt des Vorliegens des Buchnachweises gehe und wo anlässlich des Salzburger Steuerdialoges 2007 auf die UStR 2000 Rz 2584 eingegangen und seitens der Finanzbehörde ausgeführt worden sei, dass auch im Rahmen einer Nachschau eine Frist von ca. einem Monat zu setzen sei, um einen Buchnachweis im Rahmen einer ig Lieferung zu beschaffen.

Weiters werde auf das UFS-Erkenntnis RV/0042-S/07 vom 13.6.2008 verwiesen, wo ebenfalls auf einen Abholfall eingegangen worden sei und wo, wenn schon eine längere Geschäftsbeziehung, wie im gegenständlichen Fall bestand, eine normale Sorgfalt ausreiche, um davon ausgehen zu können, dass es sich beim Abholer um jemanden handle, der dies im Rahmen des Unternehmens, für das er arbeite und mit dem eine längere Geschäftsbeziehung bestehe, tue (siehe auch Art 7 Abs. 4 UStG 1994).

Im gegenständlichen Fall sei es dadurch zur „Verwirrung“ gekommen, da der Holzkran an eine andere polnische Firma vom Abholenden geliefert worden sei, als dies von der Bw. angenommen und auch fakturiert worden sei – dies könnte nun jedoch richtig gestellt werden, da auch der „neue“ Abnehmer in laufender Geschäftsbeziehung (Firma A.) mit der Bw. stehe. Der Abholende, Herr J.J., sei nämlich zuvor bei der Firma P. beschäftigt gewesen und auch auf diese Firma sei die Rechnung der ig Lieferung ausgestellt worden. Dies habe sich nun aufgeklärt, sei korrigiert und eine neue Rechnung an den effektiven Empfänger, die Firma A. ausgestellt worden. Da der Abholende bar bezahlt habe, stelle sich natürlich dann im Nachhinein nicht mehr die Frage der Rechnungslegung, da dieser Vorgang für die Bw. abgeschlossen schien und auch als ig Lieferung in der ZM gemeldet worden sei.

Als Buchnachweis werde nun nachgebracht:

- eine Bestätigung der Firma A., dass sich der gegenständliche Holzkran im Betriebsvermögen der Firma befinde,
- Ausweiskopie von Herrn J.J., der im Jahr 2007 den Holzkran bei der Bw. in B. abgeholt habe.

Da nun der Buchnachweis nachgeholt und auch dargestellt werden konnte, dass es sich um eine ig Lieferung handle, werde ersucht, die auf diesen Vorgang verhängte Umsatzsteuer von 20 % rückgängig zu machen. Sogar im Art. 7 Abs. 4 UStG werde auf eine Vertrauensschutzregelung des liefernden Unternehmers verwiesen, und da dies aufgrund der laufenden Geschäftsbeziehung gegeben gewesen sei, könne sich die Bw. sicherlich darauf berufen und sei somit auch ein Hinweis dafür, dass nicht der materiell strenge Maßstab des Buchnachweises einer Exportlieferung in ein Drittland anzulegen sei, wie dies auch die UStR und das zitierte UFS-Erkenntnis erläuterten.

Die Berufung wurde direkt dem UFS zur Entscheidung vorgelegt und im Vorlagebericht ausgeführt, dass nach Ansicht des Finanzamtes eine innergemeinschaftliche Lieferung gar nicht vorliege, daher stelle sich die Frage des Buchnachweises überhaupt nicht. Erwerber und Abholer des Holzkranes sei ein Pole gewesen, der schon des öfteren für die polnische Firma P. aufgetreten sei und dem wegen der guten Zusammenarbeit die Möglichkeit geboten worden sei, einen Holzkran zum Nettopreis zu erwerben (der für ihn aus dem Weiterverkauf erzielbare Erlösüberhang hätte die Provision darstellen sollen). Die nachträgliche Fakturierung an den alten und später an den neuen Dienstgeber (Firma A.) dieses Polen hätte den Sachverhalt verschleiern und die steuerfreie Lieferung des Holzkranes ermöglichen sollen.

Die Bw. gab zum Vorlagebericht keine Stellungnahme ab und beantragte in einer an den Prüfer gerichteten E-Mail die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß Art. 6 UStG 1994 sind die innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7) steuerfrei.

Gemäß Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

*1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung **in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert** oder versendet;*

*2. der **Abnehmer ist***

*a) **ein Unternehmer**, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,*

b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder

c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und

3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.

*Zufolge Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 müssen die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 vom Unternehmer **buchmäßig nachgewiesen** sein. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat, dass der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden ist.*

*Gemäß Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 ist, wenn der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt hat, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen, die Lieferung dennoch als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der **Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns** nicht erkennen konnte.*

*In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer. **In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten.***

*Auf Grund des Art. 7 (Binnenmarktregelung) des Umsatzsteuergesetzes 1994 hat der Bundesminister für Finanzen eine Verordnung über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den **Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen**, BGBl. Nr. 401/1996 erlassen (in der Folge: Verordnung).*

Diese Verordnung lautet auszugsweise wie folgt:

*§ 1. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7 UStG 1994) muss der Unternehmer **eindeutig und leicht nachprüfbar nachweisen**, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der **Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert** oder versendet hat.*

§ 2. In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

- 1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994),*
- 2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein, und*
- 3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der **Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer durch eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.***

§ 5. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen muss der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig nachweisen. Die Voraussetzungen müssen leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein.

*§ 6. Der Unternehmer **hat** folgendes **aufzuzeichnen**:*

- 1. den **Namen, die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers**,*
- 2. den **Namen und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers in Abholfällen**,*
- 3. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des Gegenstandes der Lieferung,*
- 4. den **Tag der Lieferung**,*
- 5. das vereinbarte Entgelt oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung,*
- 6. die Art und den Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Art. 7 Abs. 1 letzter Unterabsatz UStG 1994),*

7. die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet und

8. den **Bestimmungsort** im übrigen Gemeinschaftsgebiet.

Von folgendem Sachverhalt ist nach der Aktenlage auszugehen:

Am 10.7.2007 holte der Pole J.J. einen Holzkran bei der Bw. in B. ab, den die Bw. zuvor selbst im Lagerhaus gekauft hatte. Die Bw. stellte zum Vorgang eine Rechnung ohne Umsatzsteuer über eine innergemeinschaftliche Lieferung an das ihr bekannte polnische Unternehmen P. aus und erhielt den gesamten Rechnungsbetrag in bar vom Abholer, den sie als „Mann“ der Firma P. kannte.

Die Identität des Abholers hielt die Bw. nicht buchmäßig fest. Ebenso wenig gab es sonstige buchmäßige Nachweise wie etwa eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.

Im Zuge finanzbehördlicher (auch mitgliedstaatenübergreifender) Ermittlungen stellte sich heraus, dass die Firma P. nicht der tatsächliche Abnehmer des Krans war, der sich mittlerweile - einer Bestätigung vom 2.7.2008 zufolge - im Lagerraum der Firma A. in Polen befand.

Die Bw. stellte daraufhin eine völlig neue Rechnung mit Datum 30.6.2008 an die Firma A. aus (ohne Angabe eines Lieferdatums oder Bezugnahme zur Rechnung vom 10.7.2007) und legte eine unleserliche Kopie eines Personalausweises vor, der vom Polen J.J. stammen sollte, der den Holzkran am 10.7.2007 abgeholt hatte.

Unbestrittene Tatsache ist, dass im berufungsgegenständlichen Fall die vom Gesetzgeber geforderten **eindeutigen und leicht nachprüfaren** buchmäßigen Nachweise bei innergemeinschaftlichen Lieferungen zeitnahe zum Liefervorgang nach Art. 7 Abs. 3 und 4 UStG 1994 und der Verordnung **nicht** vorlagen.

Weder wurde die Identität des Abholers bzw. seines Beauftragten und dessen Anschrift, noch dessen Erklärung der Beförderung ins übrige Gemeinschaftsgebiet (und der konkrete Lieferort) nachgewiesen; ganz abgesehen vom falschen Abnehmer laut Rechnung vom 10.7.2007. Diese Nachweise wurden im Übrigen auch nicht nachträglich eindeutig und leicht nachprüfbar erbracht, womit das Schicksal der Berufung bereits entschieden ist und es nur zu einer abweisenden Entscheidung kommen kann.

Laut VwGH vom 2.9.2009, 2005/15/0031 ist „*der Nachweis, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 vorliegen, vom inländischen Lieferer zu erbringen. Den Ausführungen des EuGH im Urteil vom 27. September 2007, C-146/05, Albert Collée, ist zu entnehmen, dass im gegebenen Zusammenhang im Bereich der Nachweisführung nicht auf bloß formelle Belange, insbesondere den Zeitpunkt der Nachweiserbringung abzustellen ist. Es ist auch eine spätere Nachweisführung im Abgabenverfahren ausreichend (vgl. VwGH 18.10.2007, 2006/16/0108).* **Entscheidend ist, dass dem liefernden Unter-**

nehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen."

Selbst die nachträglich vorgelegten Unterlagen sind unvollständig und können nicht den Nachweis erbringen, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit im Jahr 2007 zweifelsfrei vorliegen. Die Identität des Abholers sowie dessen Anschrift lässt sich aus der unleserlichen Ausweiskopie nicht erkennen. Dessen Erklärung der Beförderung ins übrige Gemeinschaftsgebiet fehlt nach wie vor und die Rechnung vom 30.6.2008 an die Firma A. enthält keinen Hinweis auf das Lieferdatum und die Liefermodalitäten bzw. ist als völlig neu ausgestellte Rechnung und nicht als Berichtigung zur Rechnung vom 10.7.2007 zu qualifizieren. Die Bestätigung der Firma A. vom 2.7.2008, „dass die Holzkrane Stepa 6081 Maschine sich im Lagerraum unserer Firma befindet“, sagt nichts dazu aus, wann bzw. von wem sie den Kran erhalten hat. Dem Wortlaut der Bestätigung nach ist auch nicht zu entnehmen, dass der Kran in ihrem Betriebsvermögen ist, sondern lediglich, dass der Kran im Lagerraum der Firma abgestellt ist.

Wohin der Kran nach der Abholung am 10.7.2007 tatsächlich befördert worden ist bzw. ob, wie oft und an wen dieser zwischenzeitig (weiter)verkauft worden ist, bleibt unklar.

Da nach § 6 Z 1 der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 der Name, die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers zwingend aufzuzeichnen sind, werden sie Bestandteil des Buchnachweises. Dieser gilt jedoch nur dann als erbracht, wenn es sich bei dem aufgezeichneten Abnehmer um den tatsächlichen Abnehmer des Liefergegenstandes handelt, wobei das Risiko der Richtigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer stets der Unternehmer trägt. Dies gilt auch für den Fall, dass eine zutreffende Umsatzsteuer-Identifikationsnummer missbraucht worden ist (vgl. Plückebaum-Malitzky, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Band II/4, § 6a, RZ 242).

Erwiesen und unbestritten ist, dass es sich bei dem Abnehmer laut Rechnung vom 10.7.2007 nicht um den tatsächlichen Abnehmer handelte.

Das Bestätigungsverfahren nach Art. 28 UStG 1994 kann nur über die Gültigkeit und die persönliche Zuordnung der ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer Auskunft geben. Das Bestätigungsverfahren ergibt jedoch keine Gewissheit darüber, ob der Abnehmer den Erwerb tatsächlich für sein Unternehmen tätigt.

Nach Art 7 Abs. 4 Satz 1 UStG 1994 ist eine Lieferung, die der Unternehmer als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt hat, obwohl die Voraussetzungen nach Art 7 Abs. 1 UStG 1994 nicht vorliegen, gleichwohl als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die

Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte (vgl. Ruppe, UStG³, Art 7 BMR, Tz 27-29).

Diese Regelung steht im Einklang mit den Vorgaben des Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabschnitt 1 der Richtlinie 77/388/EWG. Diese Bestimmung ist "dahin auszulegen, dass die zuständigen Behörden des Liefermitgliedstaats nicht befugt sind, einen gutgläubigen Lieferanten, der Beweise vorgelegt hat, die dem ersten Anschein nach sein Recht auf Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen belegen, zu verpflichten, später Mehrwertsteuer auf diese Gegenstände zu entrichten, wenn die Beweise sich als falsch herausstellen, jedoch nicht erwiesen ist, dass der Lieferant an der Steuerhinterziehung beteiligt war, soweit er alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass die von ihm vorgenommene innergemeinschaftliche Lieferung nicht zu seiner Beteiligung an einer solchen Steuerhinterziehung führt" (EuGH-Urteil vom 27. September 2007, Rs. C-409/04 „Teleos“).

Die Frage des Gutgläubenschutzes stellt sich aber erst dann, wenn der Unternehmer **seinen Nachweispflichten nachgekommen** ist (vgl. die auch mit der österreichischen Rechtslage in Einklang stehende BFH-Judikatur vom 15.7.2004 V R 1/04 und BFH Urteil vom 8.11.2007, V R 26/05).

Die Frage des Gutgläubenschutzes ist daher im gegenständlichen Verfahren gar nicht zu stellen, da die Bw. ihren Nachweispflichten gerade nicht nachgekommen ist (weder zeitnahe zum Umsatz, noch im Prüfungs- bzw. Berufungsverfahren).

Aber selbst wenn sie die ihr obliegenden Nachweispflichten erfüllt hätte, ist bei der Bw. die Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht erkennbar. Nach Angaben der Bw. im Prüfungsverfahren sollte dem Abholenden, Herrn J.J. statt einer Provisionsabrechnung die Möglichkeit des (günstigen) Kaufs des Holzkranes verschafft werden. Dabei wurde weder eine Vollmacht der Firma P. verlangt, noch bei dieser hinsichtlich des Geschäftes rückgefragt. Nur weil die Bw. Herrn J.J. als „Mann“ der Firma P. kannte, die bei der Vermittlung diverser Kunden für die Bw. dienlich war, konnte sie noch nicht davon ausgehen, dass diese die tatsächliche Empfängerin des Holzkranes war. Gerade auch der konkrete Geschäftsablauf hätte die Bw. zu sachverhaltserhellenden Maßnahmen greifen lassen müssen: es erscheint zumindest aufklärungsbedürftig, warum die polnische Firma den Holzkran nicht direkt beim Lagerhaus gekauft hat. Auch die Barzahlung eines so hohen Rechnungsbetrages erscheint zumindest ungewöhnlich. Die Bw. hat keinerlei zumutbare Schritte (wie z.B. ein Telefonat oder dergleichen) unternommen, um sich über das Geschäft Gewissheit zu verschaffen.

Zu dem erstmalig mittels einer E-Mail vom 12.3.2009 gestellten Antrag auf **mündliche Verhandlung** ist Folgendes festzustellen:

Gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird.

Eine per E-Mail erstattete Eingabe fällt weder in den Anwendungsbereich des § 85 Abs. 1 und 2 noch in den des § 86a Abs. 1 BAO. Mangels einer entsprechenden Rechtsgrundlage, wonach E-Mails außerhalb der Verordnungen (TelekopieV BMF 1991, BGBl. 1991/494 idF BGBl. II 2002/395 und der Finanz-Online-Verordnung 2002 - FOnV 2002, BGBl. II 2002/46 idF BGBl. II 2003/592) als Eingaben zugelassen werden, ist die gegenständliche Eingabe somit unzulässig (vgl. VwGH 25.1.2006, 2005/14/0126).

Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung setzt zudem einen **rechtzeitigen** Antrag des Berufungswerbers voraus. Dies ergibt sich aus § 284 Abs. 1 Z 1 BAO. Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden bzw. späteren Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (zB. VwGH 23.4.2001, 96/14/0091; VwGH 24.3.2004, 98/14/0179; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0039; VwGH 17.5.2006, 2004/14/0102).

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 6. Mai 2010